

MODIFICACIÓN DE LA NIIF 3 REFERENTE A LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS

El 22 de octubre de 2018, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) publicó **Definición de un negocio (Modificaciones de la NIIF 3)** con el fin de responder a las preocupaciones surgidas a raíz de la revisión posterior a la aplicación de la NIIF 3 *Combinaciones de negocios* sobre los problemas de aplicación de la definición en la práctica.

Las modificaciones tienen por objeto aclarar la definición de negocio con el fin de facilitar esa aplicación práctica.

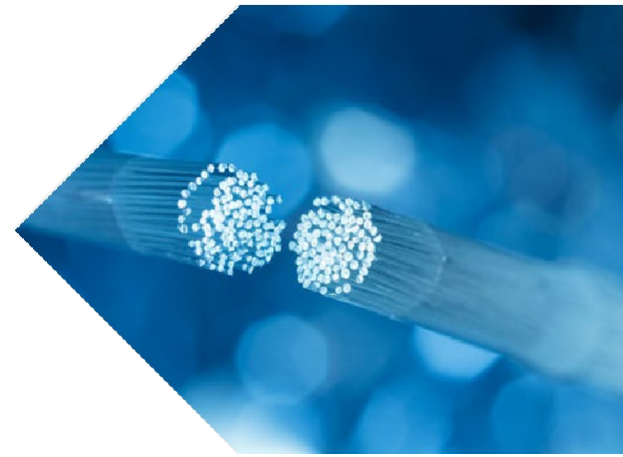
A raíz de ello se ha publicado en el DOUE el Reglamento (UE) 2020/551, de la Comisión, de 21 de abril, por el que se modifica el Reglamento (CE) n 1126/2008, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera 3.

Se modifican el párrafo 3, la definición del término «negocio» en el apéndice A y los párrafos B7 a B9, B11 y B12. Se añaden los párrafos 64P, B7A a B7C, B8A y B12A a B12D, así como los encabezamientos de los párrafos B7A, B8 y B12. Se elimina el párrafo B10.

Las entidades aplicarán estas modificaciones a las combinaciones de negocios para las que la fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer ejercicio anual sobre el que se informe que comience a partir del 1 de enero de 2020 y a las adquisiciones de activos que se produzcan en o después del comienzo de dicho período. Se permite la aplicación anticipada de dichas modificaciones.

IDENTIFICACIÓN DE UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

Una entidad determinará si una transacción u otro suceso es una combinación de negocios mediante la aplicación de la definición de esta NIIF, la cual requiere que los activos adquiridos y los pasivos asumidos constituyan un negocio.



Si los activos adquiridos no son un negocio, la entidad que informa contabilizará la transacción u otro suceso como adquisición de un activo. Los párrafos B5 a B12D proporcionan directrices sobre la identificación de una combinación de negocios y la definición de un negocio.

Definición de negocio: Un conjunto integrado de actividades y activos dirigidos y gestionados con el fin de suministrar bienes o prestar servicios a los clientes, generar ingresos de inversión (tales como dividendos o intereses) o generar otros ingresos por actividades ordinarias.

B7. Un negocio se compone de insumos y procesos aplicados a los mismos que tienen la capacidad de contribuir a elaborar productos. Los tres elementos de un negocio se definen como sigue:

Insumo: cualquier recurso económico que genera productos, o tiene la capacidad de elaborar productos, si se le aplica uno o más procesos.

Proceso: cualquier sistema, norma, protocolo, convención o regla que, si se aplica a un insumo o insumos, elabora o tiene la capacidad de contribuir a elaborar productos.

Producto: el resultado de insumos y procesos aplicados a estos que proporcionan bienes o prestan servicios a los clientes, generan ingresos de inversión (tales como dividendos o intereses) o generan otros ingresos por actividades ordinarias.

El párrafo B7B establece una **prueba opcional** (la prueba de concentración) para permitir una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y activos adquiridos no es un negocio. La entidad puede optar por aplicar o no aplicar la prueba. La entidad puede realizar tal elección por separado para cada transacción u otro evento. La prueba de concentración tendrá las siguientes consecuencias:

- a) Si se supera la prueba de concentración, se determina que el conjunto de actividades y activos no es un negocio y no es necesario realizar ninguna otra evaluación.
- b) Si no se supera la prueba de concentración, o si la entidad opta por no aplicar la prueba, la entidad llevará a cabo la evaluación indicada en los párrafos B8 a B12D.

La **prueba de concentración** se supera si la totalidad del valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un único activo identificable o en un grupo de activos identificables similares. Para la prueba de concentración:

- a) Los activos brutos adquiridos excluirán el efectivo y equivalentes al efectivo, los activos por impuestos diferidos y el fondo de comercio resultante de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos.
- b) El valor razonable de los activos brutos adquiridos incluirá cualquier contraprestación transferida (más el valor razonable de cualquier participación no dominante y el valor razonable de cualquier participación anterior) que supere el valor razonable de los activos netos identificables adquiridos.
- c) Un activo único identificable incluirá cualquier activo o grupo de activos que se reconocería y valoraría como un activo único identificable en una combinación de negocios.
- d) Si se adjunta un activo tangible a otro activo tangible y no puede ser separado físicamente y ser utilizado por separado de dicho activo (o de un activo subyacente sujeto a un contrato de arrendamiento, tal como se define en la NIIF 16 Arrendamientos), sin incurrir en un coste significativo, o en una disminución significativa de la utilidad o valor razonable de cualquiera de los activos (por ejemplo, terrenos y edificios), estos activos se considerarán un activo único identificable.
- e) A la hora de determinar si los activos son similares, las entidades deberán tener en cuenta la naturaleza de cada activo único identificable y los riesgos asociados a la gestión y la elaboración de productos de los activos (es decir, las características de riesgo).
- f) No se considerarán activos similares los que figuran a continuación:
 - i. un activo tangible y un activo intangible
 - ii. los activos tangibles de diferentes clases (por ejemplo, existencias, equipos de fabricación y automóviles), a menos que se consideren

un activo único identificable de conformidad con el criterio establecido en la letra d)

- iii. los activos intangibles identificables de diferentes clases (por ejemplo, nombres comerciales, licencias y activos intangibles en fase de desarrollo);
- iv. un activo financiero y un activo no financiero
- v. los activos financieros de diferentes clases (por ejemplo, cuentas a cobrar e inversiones en instrumentos de patrimonio)
- vi. los activos identificables que se encuentren dentro de la misma clase de activos pero que presenten características de riesgo significativamente diferentes.

Elementos de un negocio

B8. Aunque los negocios generalmente tienen productos, estos no se requieren para que un conjunto integrado de actividades y activos cumpla las condiciones para ser considerado como un negocio. Para ser considerado un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo que, en conjunto, contribuyan significativamente a la capacidad de elaborar productos. Los párrafos B12 a B12D especifican cómo determinar si un proceso es sustantivo.

Si un conjunto adquirido de actividades y activos tiene resultados, el mantenimiento de los ingresos no significa, por sí solo, que se haya adquirido un insumo y un proceso sustantivo.

B9. La naturaleza de los elementos de un negocio varía según el sector industrial y según la estructura operativa (actividades) de una entidad, incluyendo la fase de desarrollo de la entidad. Los negocios ya establecidos a menudo tienen numerosos tipos distintos de insumos, procesos y productos, mientras que los negocios nuevos a menudo tienen pocos insumos y procesos y en ocasiones solo un producto. Casi todos los negocios también tienen pasivos, pero un negocio no necesita tener pasivos. Además, un conjunto adquirido de actividades y activos que no es un negocio podría tener pasivos.

B11. La determinación de si un conjunto concreto de actividades y activos es un negocio deberá basarse en si el conjunto integrado es susceptible de ser dirigido y gestionado como un negocio por un participante en el mercado. Así, para evaluar si un conjunto concreto es un negocio, no es importante si el vendedor explota el conjunto como un negocio o si la adquirente pretende explotar el conjunto como un negocio.

Determinar si un proceso adquirido es sustantivo

B12. Un ejemplo de conjunto adquirido de actividades y activos que no tiene productos en la fecha de adquisición es una entidad en su fase inicial que no ha empezado a generar ingresos. Además, si un conjunto adquirido de actividades y activos ya generaba ingresos en la fecha de adquisición, se considera que tiene productos en esa fecha, aunque posteriormente ya no genere ingresos de clientes externos, porque, por ejemplo, será integrado por la adquirente.

Si un conjunto de actividades y activos no tiene productos en la fecha de adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) solo se considerará sustantivo si:

- a) Desarrolla o convierte un insumo o insumos adquiridos en productos
- b) Los insumos adquiridos incluyen tanto la plantilla de trabajadores organizada que posee las cualificaciones, los conocimientos o la experiencia necesarios para llevar a cabo ese proceso (o grupo de procesos) como otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos.

Entre esos otros productos podrían incluirse los siguientes:

- I. La propiedad intelectual que podría utilizarse para desarrollar un bien o un servicio
- II. Otros recursos económicos que podrían desarrollarse para elaborar productos
- III. Derechos para poder acceder a los materiales o derechos necesarios que permitan la elaboración de futuros productos.

Algunos ejemplos de los insumos mencionados en la letra b), incisos i) a iii), son los proyectos de tecnología, de investigación y desarrollo en curso, los bienes inmuebles y los minerales.

Si un conjunto de actividades y activos elabora productos en la fecha de adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considerará sustantivo si, cuando se aplique a un insumo o insumos adquiridos:

- a) es fundamental con respecto a la capacidad de seguir elaborando productos, y los insumos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada con las cualificaciones, los conocimientos o la experiencia necesarios para llevar a cabo ese proceso (o grupo de procesos); o
- b) contribuye significativamente a la capacidad de

seguir elaborando productos y: i) se considera único o escaso; o ii) no puede sustituirse sin costes, esfuerzo o retrasos significativos en la capacidad de seguir elaborando productos.

El siguiente debate respalda los párrafos anteriores:

- a) Un contrato adquirido es un insumo y no un proceso sustantivo. No obstante, un contrato adquirido, por ejemplo, un contrato para la gestión externalizada de bienes inmuebles o la gestión externalizada de activos, puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada. Las entidades evaluarán si una plantilla de trabajadores organizada a la que se accede a través de dicho contrato lleva a cabo un proceso sustantivo que controlen las entidades y, por tanto, han adquirido. Entre los factores que deben tenerse en cuenta a la hora de realizar esta evaluación se incluyen la duración del contrato y sus condiciones de renovación;
- b) Las dificultades para sustituir a una plantilla de trabajadores organizada adquirida pueden indicar que esta lleva a cabo un proceso que es fundamental para la capacidad de elaborar productos.
- c) Un proceso (o grupo de procesos) no es fundamental si, por ejemplo, es de naturaleza auxiliar o menor en el contexto de todos los procesos necesarios para elaborar productos.

